

Die steuerliche Haftung im spanischen Recht*

Dr. Diego González Ortíz. Universitat de València.

1. Der Begriff der steuerlichen Haftung im LGT.

Das *Ley General Tributaria* (LGT; Allgemeines Steuergesetz), welches die Aufgabe hat, die juristische-steuerliche Realität zu regeln, unterscheidet hinsichtlich der zur Zahlung einer Steuerschuld verpflichteten Subjekte zwischen dem *Sujeto Pasivo* (passiven Subjekt oder Steuerschuldner), dem *Contribuyente* (Steuerzahlschuldner, meiner Meinung nach auch Steuerträger), dem *Sustituto* (Vertreter) und dem *Responsable tributario* (steuerlichen Haftenden). Art. 30 LGT definiert das passive Subjekt als „die natürliche oder juristische Person, die dem Gesetz zufolge zur Erbringung einer steuerlichen Leistung verpflichtet ist, sei es als *Contribuyente* oder als dessen *Sustituto*.“ Desweiteren bestimmt Art. 31 LGT, daß „*Contribuyente* diejenige natürliche oder juristische Person ist, welcher das Gesetz die aus dem steuerbaren Tatbestand abgeleitete steuerliche Last auferlegt“ und ergänzt, daß derjenige „niemals seine Eigenschaft als *Contribuyente* verliert, wer dem Gesetz nach die Steuerlast tragen soll, auch wenn diese auf eine andere Person übertragen wird“. Art. 32 definiert schließlich den *Sustituto* des *Contribuyente* als „dasjenige passive Subjekt, welches per Gesetz anstelle des *Contribuyente* verpflichtet ist, die materiellen und formellen Leistungen der steuerlichen Verpflichtungen zu erfüllen.“ Die genannte Vorschrift erläutert, daß der genannte Begriff „speziell auf diejenigen Personen anzuwenden ist, welche per Gesetz verpflichtet sind, aus Anlaß der von diesen an andere Personen geleisteten Zahlungen, eine Zahlung an die Staatskasse zu bewirken.“ Art. 37 LGT schließlich nimmt auf den Steuerhaftenden Bezug und bestimmt, daß „das Gesetz neben den passiven Subjekten und den Hauptschuldnern andere Personen als solidarisch oder subsidiäre steuerliche Haftende bestimmen kann“.

Neben dem LGT enthält das *Reglamento General de Recaudación* (RGR; Allgemeine Verordnung über die Steuererhebung) ebenfalls eine Klassifikation derjenigen Personen, welche zur Zahlung einer Steuerschuld verpflichtet sind¹. Die RGR unterscheidet zwischen Hauptschuldnern und denjenigen Personen, welche zur Zahlung von steuerlichen Schulden verpflichtet sind, falls eine Zahlung durch erstere nicht erfolgt. Die Hauptschuldner wiederum sind ihrerseits eingeteilt in passive Subjekte, Steuereinbehalter, Vorauszahler irgendeiner Abgabe und Begeher von Ordnungswidrigkeiten. Während die Ausfallsschuldner solidarische und subsidiäre Haftende sind, sind es ebenso die Betriebsübernehmer. Die RGR begeht den Fehler, einerseits zwischen den nicht-vorrangigen Steuerschuldnern und den Betriebsübernehmern zu unterscheiden, als ob es sich jeweils um eine andere Kategorie von Haftenden handeln würde. Andererseits betrachtet die RGR diese auch als Hauptschuldner, im Unterschied zu den passiven Subjekten, die Begeher von Ordnungswidrigkeiten, die Steuereinbehalter und diejenigen, welche Vorauszahlungen irgendeiner Abgabe leisten müssen, was eine Neuigkeit im Hinblick auf die Regelungen des LGT darstellt. Die Berücksichtigung der Begeher von Ordnungswidrigkeiten als Hauptschuldner darf niemanden erstaunen, da doch die steuerrechtlichen Sanktionen integraler Bestandteil der Steuerschuld sind und die Steuerverwaltung ja befugt ist, diese einzutreiben. Hingegen korrespondiert die Erwähnung der Steuereinbehalter und der übrigen zu Vorauszahlungen verpflichteten Personen mit der von einem wichtigen Teil der wissenschaftlichen Lehre vertretenen Auffassung, daß diese keine passiven Subjekte sein können, da sie weder *Contribuyente* noch *Sustituto* des *Contribuyente* sind².

Meiner Meinung nach entspricht die im LGT enthaltene Einteilung der zur Zahlung einer Steuerschuld verpflichteten Personen der Unterscheidung zwischen Schuldnern und Haftenden im engen Sinne, wie sie 1927 von Karl Arens vorgenommen wurde³. Karl Arens zufolge sind Schuldner im engen Sinne diejenigen Personen, welche aufgrund der Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestandes, welcher als Grundlage der jeweiligen Steuer dient, zur Zahlung einer (eigenen) steuerlichen Schuld verpflichtet sind. Im Gegensatz dazu ist unter Haftung im engen Sinne die Verpflichtung zur Zahlung einer fremden Schuld zu verstehen, d.h. ihre Entstehung hängt davon ab, ob sie dem Verpflichteten entweder nicht zugerechnet werden kann, nicht ausschließlich ist oder nur indirekter Art ist, also diejenigen zur Zahlung der Schuld verpflichten, welche selbst nicht den Tatbestand erfüllt haben, welcher als Grundlage der Steuer dient. Das LGT bezeichnet als „steuerbaren Tatbestand“ denjenigen Tatbestand, der durch das Gesetz festgelegt wird, um eine Steuer zu bilden und dessen Verwirklichung die Entstehung der steuerlichen Pflicht auslöst. Derjenige, welcher den

* Ich danke Dr. Alexander Hagen für die Hilfe bei der Übersetzung und Prof. Dr. Wolfram Reiß für die Überarbeitung des Manuskripts sowie für die Gastfreundschaft während meines Aufenthalts am Lehrstuhl für Deutsches und Internationales Steuerrecht, Universität Erlangen-Nürnberg.

¹ Das *Reglamento General de Recaudación*, eingeführt durch das *Real Decreto* 1684/1990, vom 20. Dezember, ist eine rechtliche Bestimmung mit dem Charakter einer Verordnung, welche das *Ley General Tributaria* in Bezug auf die Erhebung der Steuern entwickelt.

² J. Martín Queralt/C. Lozano Serrano/G. Casado Ollero/J.M. Tejerizo López, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8. Aufl., Madrid 1997, S. 332 ff.

³ K. Arens, Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht, *VJSchrStuFR* 1927, S. 573 f.

Tatbestand verwirklicht, ist dann ein zur Zahlung einer eigenen Steuerschuld Verpflichteter; im Gegensatz dazu sind zur Zahlung einer fremden Steuerschuld alle diejenigen Personen verpflichtet, welche zur Zahlung der Steuerschuld aufgrund der Verwirklichung eines davon zu unterscheidenden Tatbestandes verpflichtet sind. Wenn Art. 33 dies auch nicht explizit sagt, ist davon auszugehen, daß das passive Subjekt aufgrund der Verwirklichung des steuerbaren Tatbestands zur Zahlung einer Steuerschuld verpflichtet ist und daß es darum eine eigene Steuerschuld begleichen muß. Das passive Subjekt ist dann als *Contribuyente* verpflichtet, wenn das Gesetz ihm die Steuerlast auferlegt, d.h. wenn es dieses zur Zahlung der Steuerschuld verpflichtet, ohne ihm aber das Recht einzuräumen, die Steuerlast juristisch auf einen Dritten zu übertragen; wohingegen es als *Sustituto* verpflichtet ist, wenn das Gesetz ihm die Möglichkeit eingeräumt hat, die Steuerlast juristisch auf den Träger der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu übertragen⁴. Im Gegensatz dazu bezeichnet man mit dem Terminus „steuerlicher Haftender“ diejenigen Personen, welche eine *fremde* Steuerschuld begleichen müssen, da diese ja zur Zahlung der Schuld verpflichtet sind, ohne allerdings den Tatbestand verwirklicht zu haben, welcher der jeweiligen Steuer zugrundliegt und deren Entstehung rechtfertigt.

1.1 Der steuerliche Haftende als Zahler einer fremden Steuerschuld

Der steuerlich Haftende ist zur Zahlung einer fremden Steuerschuld verpflichtet, einer Steuerschuld also, die nur aus den Umständen heraus verstanden und gerechtfertigt werden kann, welche den Tatbestand der jeweiligen Steuer beinhalten. Er ist also verpflichtet, dem Gläubiger den Steuerbetrag zu verschaffen, welchen dieser vom Hauptschuldner fordern kann, falls er diesen nicht vom Hauptschuldner erhalten hat. Somit kann der Steuergläubiger bei Vorliegen der juristischen Voraussetzungen die Zahlung der Steuerschuld sowohl von den passiven Subjekten als auch von den steuerlichen Haftenden fordern. Dessenungeachtet kann dies nicht bedeuten, daß das passive Subjekt und der steuerliche Haftende solidarische Schuldner im eigentlichen Sinne, also passive Träger ein und desselben Steuerrechtsverhältnis sind, sondern die Solidarität, welche zwischen dem passiven Subjekt und dem steuerlichen Haftenden entsteht, ist lediglich eine Solidarität im weiteren Sinne, nämlich eine abhängige oder akzessorische Solidarität. Daher sind das passive Subjekt und der steuerliche Haftende zur Zahlung der Steuerschuld aufgrund unterschiedlicher Rechtsansprüche verpflichtet und folglich sind jeweils unterschiedliche Regelungen auf die rechtliche Beziehung zwischen dem Steuergläubiger und diesen anzuwenden. In diesem Fall kann die rechtliche Stellung des steuerlich Haftenden in materieller Hinsicht mit den folgenden Prinzipien umschrieben werden: dem Prinzip der Akzessorität, dem Recht zur Rückforderung vom passiven Subjekt, dem Prinzip der Subsidiarität und dem Verbot der Heranziehung zu höchstpersönlichen Leistungen.

Eine Person kann nur dann zur Zahlung einer steuerlichen Schuld als steuerlicher Haftender verpflichtet sein, wenn ein anderes Subjekt zuvor den steuerlichen Tatbestand verwirklicht hat und wenn das genannte Subjekt weiterhin zur Zahlung der steuerlichen Schuld verpflichtet ist (Prinzip der Akzessorität der steuerlichen Haftung). Falls der Tatbestand der steuerlichen Haftung die Entstehung einer steuerlichen Schuld nicht unmittelbar auslöst, muß logischerweise ein anderes Subjekt den steuerbaren Tatbestand verwirklicht haben, bevor der Haftende zur Zahlung verpflichtet ist. Aus demselben Grund kann von letzterem nichts gefordert werden, falls das passive Subjekt die Schuld bezahlt hat, bevor der Haftende diese begleichen hat, da ja die Verwirklichung des Haftungstatbestandes nicht die Entstehung einer von der Hauptschuld unabhängigen Schuld rechtfertigt. Dieses Prinzip der Akzessorität der steuerlichen Haftung kann aus Art. 37 LGT abgeleitet werden, in welchem die steuerlichen Haftenden neben den passiven Subjekten verpflichtet werden⁵. Außerdem stellt Art. 12.6 RGR fest, daß „die einem Hauptschuldner oder

⁴ Der größte Teil der wissenschaftlichen Lehre versteht dies nicht so, sondern betrachtet im allgemeinen als *Contribuyente* denjenigen, der einen steuerlichen Tatbestand verwirklicht und betrachtet den *Sustituto* als einen zur Zahlung einer steuerlichen Schuld Verpflichteten aufgrund der Verwirklichung eines davon verschiedenen Tatbestandes. Infolgedessen wird der *Contribuyente* aus dem Steuerrechtsverhältnis verdrängt. F. Sainz de Bujanda, Notas de Derecho Financiero, B. I-2, Madrid, 1976, S. 611 f.; J.J. Ferreiro Lapatza, Curso de Derecho financiero español, 21. Aufl., Madrid-Barcelona 1999, S. 383; J. Martín Queralt/C. Lozano Serrano/G. Casado Ollero/J.M. Tejerizo López, a.a.O. (Fuñ. 2), S. 347; F. Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario (Parte General), 6. Aufl., Madrid 1996, S. 138. Diese Meinung ist eine Folge der Interpretation des Art. 31 LGT auf der Grundlage von zwei überholten theoretischen Prämissen. Auf der einen Seite geht man von der Prämisse aus, daß nur diejenigen Begriffe juristischen Charakter (Bedeutung) besitzen, welche eine Gruppe von Personen benennen, die unmittelbar gegenüber dem Fiskus verpflichtet sind. Dies führt dazu, die Stellung diejenigen außerjuristisch zu qualifizieren, die nicht gegenüber dem Fiskus zur Zahlung der Steuerschuld verpflichtet sind, obwohl das Gesetz sie verpflichtet, die Übertragung der Steuerlast durch die Einbehaltung oder Überwälzung zu dulden. Auf der anderen Seite geht man von der Prämisse aus, daß der Steuertatbestand unbedingt durch diejenige Person verwirklicht worden sein muß, welche die Steuerlast wegen ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit trägt. Dies trifft allerdings beispielsweise nicht bei der Mehrwertsteuer zu.

⁵ M. Cortés Domínguez, Ordenamiento tributario español, 4 Aufl., Madrid, 1985, S. 387; E. Simón Acosta, Obligados tributarios, in: Cuestiones tributarias prácticas, 2 Aufl., Madrid, 1990, S. 218 f.

einem solidarischen Haftenden gegenüber geltend gemachten Ansprüche kein Hindernis sein dürfen für diejenigen Ansprüche, welche sich gegen die übrigen zur Zahlung Verpflichteten richten, solange die Schuld nicht vollständig beigetrieben ist“, d.h. die durch das passive Subjekt beglichene Steuerschuld kann nicht mehr vom steuerlichen Haftenden verlangt werden, und umgekehrt. Im übrigen besteht in der wissenschaftlichen Lehre eine allgemeine Akzeptanz der Akzessorität als essentielles Merkmal der steuerlichen Haftung⁶.

Dem steuerlich Haftenden, der eine Steuerschuld beglichen hat, muß durch die Rechtsordnung eine Ausgleichsmöglichkeit eingeräumt werden, sich für die ungerechtfertigte Verminderung seines Vermögens, welche er auf Kosten der ungerechtfertigten Bereicherung des passiven Subjektes erlitten hat, da er eine *fremde* Schuld bezahlt hat. Das LGT gesteht dem Haftenden diese Möglichkeit nicht ausdrücklich zu, trifft also keine Regelung hinsichtlich des Anspruchs des steuerlich Haftenden gegenüber dem passiven Subjekt. Jedoch war es in der wissenschaftlichen Lehre, in der Rechtsprechung und bei der Steuerverwaltung immer unumstritten, diesen Anspruch dessen, der eine *fremde* steuerliche Schuld bezahlt, anzuerkennen⁷. Die auf den Rückzahlungsanspruch des steuerlich Haftenden gegenüber dem passiven Subjekt anwendbare juristische Regelung muß man im Privatrecht suchen, da diese im LGT nicht ausdrücklich geregelt ist. Im Privatrecht regelt der *Código Civil* in Art. 1.145 ausdrücklich den Rückzahlungsanspruch des solidarischen Schuldners, der eine Schuld bezahlt hat, und in Art. 1.838 den Rückzahlungsanspruch des Bürgen gegenüber dem Hauptschuldner. Da der steuerlich Haftende weder einen echten solidarischen Schuldner noch einen Bürgen für das passive Subjekt darstellt, ist die Rechtsgrundlage für den Rückzahlungsanspruch des steuerlich Haftenden in dem Anspruch zu suchen, welcher durch die Rechtsprechung denjenigen zuerkannt wird, welche aufgrund einer ungerechtfertigten Bereicherung einer dritten Person einen Vermögensverlust erlitten haben und der von der Rechtsprechung als ein allgemeines Rechtsprinzip anerkannt wird, das auch jenseits der Grenzen des Privatrechts anwendbar ist⁸.

Vorausgesetzt, daß die Zahlung der steuerlichen Schuld durch den steuerlich Haftenden gerechtfertigt ist, ist es gerechter, wenn die Steuerverwaltung die Zahlung von diesem nur subsidiär fordert, falls sie die steuerliche Forderung nicht gegenüber dem passiven Subjekt realisieren konnte, da der steuerliche Haftende zur Zahlung einer fremden steuerlichen Schuld verpflichtet ist (Prinzip der Subsidiarität)⁹. Jedoch greift das LGT das soeben beschriebene Subsidiaritätsprinzip der steuerlichen Haftung nicht voll auf. Das LGT bestimmt lediglich, daß vorbehaltlich ausdrücklicher gegenteiliger gesetzlicher Regelungen die Haftung immer subsidiär ist. Daher kann bei der gesetzlichen Regelung der steuerlichen Haftung unter Umständen das Prinzip der Subsidiarität unbeachtet bleiben. Art. 37 LGT stellt fest, daß die steuerliche Haftung solidarisch oder subsidiär sein kann, wobei bei letzterer die Insolvenz des passiven Subjektes notwendige Voraussetzung für die Zahlungsaufforderung an den steuerlich Haftenden ist. Auf jeden Fall versteht der RGR die solidarische Haftung als eine subsidiäre Verpflichtung ersten Grades, indem er in seinem Art. 10 feststellt, daß sowohl die solidarischen als auch die subsidiären steuerlich Haftenden zur Zahlung von steuerlichen Schulden verpflichtet sind, falls die Zahlung durch den Hauptschuldner nicht erfolgt. Außerdem stellt Art. 12 RGR fest, daß der Fiskus die Zahlung einer Steuerschuld von den solidarischen Haftenden verlangen kann, sobald der Zeitraum der freiwilligen Zahlung des Hauptschuldners verstrichen ist.

Da der steuerlich Haftende zur Zahlung einer fremden steuerlichen Schuld verpflichtet ist, darf ihm nicht die Begleichung derjenigen Elemente der steuerlichen Schuld auferlegt werden, welche höchstpersönlicher Art sind. Neben denjenigen Elementen, welche Art. 58.2 LGT zufolge zusätzlich zum eigentlichen Steuerbetrag, den Steuervorauszahlungen und den einbehaltenen Steuerbeträgen einen Teil der Steuerschuld darstellen, dürfen vom steuerlich Haftenden nur die gesetzlich geregelten Zuschlagssteuern und Verzugszinsen verlangt werden¹⁰. Hingegen dürfen vom steuerlich Haftenden diejenigen Elemente nicht verlangt werden, welche höchstpersönlichen Charakter besitzen, also weder die Mahnzuschläge noch die steuerlichen Bußgelder des passiven Subjektes. Dies bestätigt Art. 37.3 LGT richtigerweise. Im Fall der steuerlichen Bußgelder des passiven Subjektes stellt die Zahlungsaufforderung an den steuerlich Haftenden eine Verletzung des Prinzips der Persönlichkeit der Strafe und der Schuld dar, welches im

⁶ F. Sainz de Bujanda, La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad, in Hacienda y Derecho, B. VI, Madrid, 1973, S. 293; J. Herrero Madariaga, El responsable tributario, R.E.D.F. 26/ 1980, S. 201 ff.; M.D. Arias Abellán, El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español, R.E.D.F. 42/1984, S. 182; J.A. Sánchez Galiana, El responsable, in Comentarios a la L.G.T. y líneas para su reforma, FS. für F. Sainz de Bujanda, B. I, Madrid, 1991, S. 631 ff.

⁷ M. Cortés Domínguez, a.a.O. (Fußn. 5), S. 400; M.A. Arias Abellán, El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español, a.a.O. (Fußn. 6), S. 195; J. Herrero Madariaga, El responsable tributario, a.a.O. (Fußn. 6), S. 225; S. Mazorra Manrique de Lara, Los responsables tributarios, Madrid, 1994, S. 166 ff.; E. Simón Acosta, Obligados tributarios, a.a.O. (Fußn. 5), S. 227 f.

⁸ M.A. Arias Abellán, El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español, a.a.O. (Fußn. 6), S. 197.

⁹ J.J. Ferreiro Lapatza, Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica, R.E.D.F., 85/1993, S. 42

¹⁰ Wie Professor Palao Taboada anmerkt, läßt auch das Privatrecht zu, daß ein Dritter verpflichtet werden kann, für die Zahlung der Verzugszinsen des Hauptschuldners zu haften. C. Palao Taboada, Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III), R.C.T., 158/1996, S. 8 f.

Bereich des Ordnungswidrigkeitsrechts gilt¹¹. Obwohl die Mahnzuschläge formell nicht als echte steuerliche Sanktion eingestuft werden, besitzen sie aufgrund einiger Merkmale (automatische Entstehung im Moment des Beginns des Beitreibungszeitraums der steuerlichen Schulden, die Unerheblichkeit der Dauer der Überschreitung der freiwilligen Zahlungsfrist für die Berechnung ihrer Höhe und ihrer evtl. Kumulation mit Verzugszinsen) materiell nahezu Sanktionscharakter. Der in Art. 37.3 LGT und der Instruktion vom 2. November 1995 der Abteilung für Steuererhebung der AEAT geregelte Mahnzuschlag kann vom steuerlich Haftenden nur verlangt werden, wenn dieser die Steuerschuld nicht innerhalb der zulässigen Zahlungsfrist beglichen hat.

1.2 Haftung aufgrund erlaubter Handlungen und Haftung aufgrund unerlaubter Handlungen

Betrachtet man die unterschiedlichen Tatbestände, die aufgrund gesetzlicher Regelung die steuerliche Haftung auslösen, stellt man fest, daß diese in der Mehrzahl der Fälle als Folge der materiellen Teilnahme des steuerlichen Haftenden an der Begehung einer Steuerordnungswidrigkeit entsteht und nur ausnahmsweise an die Verwirklichung eines erlaubten Tatbestandes geknüpft ist. Nach Meinung eines bedeutenden Teils der wissenschaftlichen Lehre ändert die Anknüpfung der steuerlichen Haftung an unerlaubte Tatbestände nichts am rechtlichen Charakter der steuerlichen Haftung¹². Diesem Teil der Lehre folgend stellt die steuerliche Haftung eine persönliche Garantie des steuerlichen Anspruchs dar, sowohl bei der Verwirklichung eines erlaubten Tatbestandes als auch eines solchen mit unerlaubter Natur. Zur Verteidigung ihrer These bekräftigen diese Autoren, daß weder das LGT noch der RGR eine Besonderheit bei der Regelung der steuerlichen Haftung hinsichtlich der Haftung aufgrund unerlaubter Tatbestände enthalten, im Falle ihres Sanktionscharakters aber die Prinzipien des Ordnungswidrigkeitsrechts eingehalten werden müßten. Jedoch erkennen einige Autoren an, daß in manchen Fällen, in denen der steuerlich Haftende an der materiellen Verwirklichung der Ordnungswidrigkeit teilgenommen hat, neben der steuerlichen Haftung für die Steuerschuld, die eine persönliche Garantie des Steueranspruchs darstellt, auch eine Haftung für die steuerlichen Sanktionen des passiven Subjektes eintreten kann¹³. Diese Autoren bedenken, daß diese Haftung für steuerrechtliche Sanktionen des passiven Subjektes als Urheber der Ordnungswidrigkeit nicht die juristische Natur der steuerlichen Haftung teilt, sondern daß es sich um eine solidarische Trägerschaft der Sanktion als Folge der Teilnahme an der Verwirklichung der Ordnungswidrigkeit, handelt¹⁴. Man erkennt daran, daß der LGT auf diese Weise die Teilnahme an steuerlichen Ordnungswidrigkeiten sanktionieren will. Die steuerliche Haftung für eine Steuerschuld ist eine akzessorische Folge der solidarischen Trägerschaft für die steuerlichen Sanktionen, woraus erklärt werden könnte, daß das Verfassungsgericht das Vorhandensein eines schuldhaften Verhaltens für das Vorliegen dieser Art von steuerlicher Haftung verlangt¹⁵.

Dieser These kann meiner Meinung allerdings nicht zugestimmt werden, da die Steuerrechtsordnung in Spanien es dem passiven Subjekt nicht erlaubt, den steuerlich Haftenden, welcher materiell an der Verwirklichung einer Ordnungswidrigkeit teilgenommen hat, zum Mitträger der steuerrechtlichen Sanktion zu machen. In Art. 77 LGT werden die Subjekte der Ordnungswidrigkeit definiert als „die natürlichen oder juristischen Personen und die in Art. 33 dieses Gesetzes genannten Einheiten, welche die in den Gesetzen als ordnungswidrig eingestuften Handlungen oder Unterlassungen begehen“¹⁶. Diese Definition schließt aus, die Personen, welche an der typisierten Handlung

¹¹ Die Anwendung der Prinzipien des Strafrechts, mit Besonderheiten im Bereich des Ordnungswidrigkeitenrechts, wurde von Anfang an durch die Rechtsprechung des Verfassungsgerichts verteidigt. In diesem Sinne vgl. die Urteile 18/1981 vom 8. Juni; 76/1990, vom 26. April; 146/1994, vom 12. Mai. *P. Magraner Moreno, F.J. Quiles Bodí*, La aplicación del principio de culpabilidad en el derecho tributario sancionador. Análisis jurisprudencial, *Revista de Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi*, 1995, B. 1, S. 1656-1682.

¹² *C. Palao Taobada*, Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva, in: Estudios Jurídicos en Homenaje al profesor Federico de Castro, Madrid, 1976, S. 399 f.

¹³ Das LGT sanktioniert nicht generell die Teilnahme an einer steuerlichen Ordnungswidrigkeit. Es legt nur die Subjekte einer steuerlichen Ordnungswidrigkeit fest als „natürliche und juristische Personen und diejenigen in Art. 33 dieses Gesetzes genannten Einheiten, welche die Handlungen oder Unterlassungen verwirklichen, welche in den Gesetzen als Ordnungswidrigkeiten definiert sind“. Um die Straflosigkeit der Teilnahme an der Begehung der Ordnungswidrigkeit zu vermeiden, denkt dieser Teil der Autoren an eine Ausdehnung der Haftung auf die steuerlichen Sanktionen der passiven Subjekte, oder einfach Täter von Ordnungswidrigkeiten, immer dann, wenn der Haftende gemäß dem Strafgesetzbuch als Teilnehmer betrachtet werden kann. *C. Palao Taobada*, a.a.O. (Fußn. 10), S. 9 ff.; *F. Pérez Royo*, a.a.O. (Fußn. 4), S. 147; *F. de la Hucha Celador*, Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad tributaria en Derecho tributario (II), 95/1997, S. 333 ff.

¹⁴ *F. Pérez Royo*, Infracciones y sanciones tributarias, Madrid, 1972, S. 147; *J. Herrero Madariaga*, a.a.O. (Fußn. 6), S. 197-198.

¹⁵ Gem. Art. 38.1 LGT, „haften alle diejenigen Personen solidarisch für steuerliche Verpflichtungen, welche ursächlich oder beteiligt bei der Verwirklichung einer steuerlichen Ordnungswidrigkeit waren“. Das Urteil des Verfassungsgerichts 76/1990 vom 26. April erklärte, daß Art. 38.1 LGT nicht eine objektive Haftung beinhaltet, sondern daß die dort geregelte steuerliche Haftung in Zusammenhang steht mit der generellen Regelung bezüglich der Steuerordnungswidrigkeiten des Art. 77.1 welche das Prinzip der Schuld beinhaltet.

¹⁶ Wie Herrera Molina bemerkt hat, scheint das LGT einen eingeschränkten Begriff des Urhebers zu wählen, ähnlich dem, was die objektiv-formale Theorie des Strafrechts vertritt. Gemäß dieser Theorie ist Urheber derjenige, der die

teilnehmen, als Subjekte der Ordnungswidrigkeit anzusehen. Soll die Trägerschaft einer Sanktion auf die steuerlich Haftenden ausgeweitet werden, deren Haftung durch die Teilnahme an der Verwirklichung einer Ordnungswidrigkeit entstanden ist, wäre es erforderlich, daß die Steuerrechtsordnung Regeln über die Aufteilung der Sanktion zwischen dem Urheber und dem Teilnehmer aufstellt. Unabhängig vom Vorliegen solcher Regeln müßte die Sanktion im Fall der solidarischen Trägerschaft einer Sanktion unter Berücksichtigung der persönlichen oder materiellen Umstände des Urhebers der Ordnungswidrigkeit abgestuft werden. Auf der anderen Seite kann das Fehlen einer Regel über die interne Aufteilung der Sanktion zwischen dem Urheber und dem steuerlich Haftenden nicht dadurch geheilt werden, indem man auf die juristische Konstruktion der Kaskadenhaftung zurückgreift, was dem Vorgehen des Strafgesetzbuches hinsichtlich Delikten und Vergehen unter Zuhilfenahme von Mitteln und Anlagen zur mechanischen Verbreitung entspricht. Diese strafrechtliche Kaskadenhaftung für ein Delikt oder eine Ordnungswidrigkeit ist kein geeignetes juristisches Instrument, um die Teilnahme an einem Delikt oder einer Ordnungswidrigkeit zu sanktionieren, sondern um verschiedene Gruppen von Personen zu bestrafen, welche als Urheber an einer typisierten Verhaltensweise angesehen werden können.

Dagegen ist ein anderer Teil der Lehre der Ansicht, daß die steuerliche Haftung aufgrund der Verwirklichung eines Tatbestandes mit unerlaubtem Charakter eine Sanktion für eine Verletzung der Steuerrechtsordnung darstellt. Das heißt, man ist der Auffassung, daß die Verletzung der Steuerrechtsordnung die Verpflichtung auslöst, die Steuerschuld zu garantieren als Sanktion für die begangene Ordnungswidrigkeit. Die steuerliche Haftung für unerlaubte Handlungen stellt diesem Teil der Lehre zufolge eine „Sanktion der Garantie“ dar, die nicht nur den Zweck hat, das Subjekt der Ordnungswidrigkeit zu sanktionieren, sondern gleichzeitig auch die Zahlung der Steuerschuld zu garantieren¹⁷. Logischerweise erfordert es die Auffassung der steuerlichen Haftung aufgrund unerlaubter Handlungen als Sanktionstechnik, daß die grundlegenden Prinzipien des Ordnungswidrigkeitsrechts bei der Regelung der steuerlichen Haftung beachtet werden – sowohl die materiellen als auch die verfahrensrechtlichen Garantien¹⁸. Einige Autoren verteidigen demzufolge das Verbot einer Rückforderung vom passiven Subjekt, wenn der aufgrund unerlaubter Handlung Haftende die Zahlung der Steuerschuld bewirkt hat, da ja die von ihm erlittene Vermögensminderung infolge der Bezahlung der Steuerschuld ihre Ursache in der Sanktionierung der begangenen Ordnungswidrigkeit hatte¹⁹. Es gibt zudem auch Autoren, die weiterreichende Schlußfolgerungen ziehen, indem sie die steuerliche Haftung aufgrund erlaubter Handlungen als nicht verfassungskonform ansehen, da diese eine steuerliche Sanktion für gesetzeskonforme Handlungen darstellt²⁰.

Ich teile auch nicht die Auffassung, die steuerliche Haftung als eine Sanktion der Garantie anzusehen, weil die Auferlegung der Verpflichtung zur Zahlung einer fremden steuerlichen Schuld keine angemessene Maßnahme ist, den vorbeugenden-straftenden Zweck der ganzen Strafe oder Sanktion zu erreichen, welcher die Entziehung eines Gutes oder die Begrenzung eines Rechtes des Subjektes der Ordnungswidrigkeit rechtfertigt. Dagegen spricht, daß die Begleichung der Steuerschuld durch das passive Subjekt das Verhalten des steuerlich Haftenden ohne Sanktion ließe, da ja die Steuerverwaltung die Zahlung von diesem dann nicht mehr verlangen könnte. Gleichmaßen bleibt es ohne Sanktion, wenn es der steuerlich Haftende war, welcher die Zahlung vorgenommen hat, wenn er die Rückforderung gegenüber dem passiven Subjekt mit Erfolg ausübt. Selbst wenn die Haftung ohne Rückgriff beim Haftenden realisiert wird, würde die angebliche Sanktion der Ordnungswidrigkeit auf Kosten einer ungerechtfertigten Bereicherung des passiven Subjektes erfolgen. Dies stünde einerseits im Widerspruch zum Art. 31.1 der spanischen Verfassung, wonach entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Beitrag zu den öffentlichen Ausgaben zu leisten ist. Zum anderen widerspricht es grundlegenden Prinzipien des Ordnungswidrigkeitenrechts, die Haftung als Sanktion für die unerlaubte Handlung zu betrachten. Denn die Haftung steht nicht im Verhältnis zum Grad der Teilnahme des Haftenden an der Verwirklichung des Verletzungstatbestandes und berücksichtigt auch im übrigen weder die Art des Verschuldens, Vorsatz, Fahrlässigkeit oder Leichtfertigkeit, noch andere Umstände, die die Rechtswidrigkeit, die Schuld oder allgemein die Zurechnungsfähigkeit beeinflussen.

typisierte Handlung (ganz oder teilweise) verwirklicht hat. Dies erfordert, den Begriff *Urheber* einer Ordnungswidrigkeit in bezug auf die im LGT typisierten Handlungen oder Unterlassungen zu definieren. *P.M. Herrera Molina*, Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos, in: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, 1997, S. 697.

¹⁷ R. CALVO ORTEGA, La responsabilidad solidaria por actos ilícitos, H.P.E. 5/1970, S. 38 f.; J.J. Ferreiro Lapatza, a.a.O. (Fußn. 4), S. 393

¹⁸ D.M. Rufián Lizana, La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas, *Impuestos*, B. 1, 1987, S. 641 ff.; J.F. Gómez Gonzalvo, Derivación de responsabilidad a los administradores de sociedades mercantiles, in *Adaptación del Sistema Tributario al Estado de Derecho*, Pamplona, 1994, S. 557. Kürzlich haben Urteile sich für die Anwendung der Garantien des Steuerordnungswidrigkeitsverfahrens auch bei dem Verfahren zur Erklärung der steuerlichen Haftung ausgesprochen (Urteil der *Audiencia Nacional* vom 21. September 1999).

¹⁹ R. Calvo Ortega, a.a.O. (Fußn. 17), S. 51 ff.

²⁰ D.M. Rufián Lizana, a.a.O. (Fußn. 18), S. 643.

Die steuerliche Haftung, die aufgrund der Teilnahme oder Begehung einer unerlaubten Handlung entsteht, begründet keine individuelle oder solidarische Sanktion. Es ist auch nicht möglich, die Haftung als (straft- oder ordnungswidrigkeitenrechtliche) Sanktion der Garantie zu betrachten, da sie kein geeignetes Instrument ist, den präventiv-straftenden Zweck zu erreichen, welcher die Einbehaltung eines Gutes oder die Begrenzung eines Rechts dessen rechtfertigt. Daraus muß man den Schluß

ziehen, daß die steuerliche Haftung für unerlaubte Handlungen eine Verpflichtung zur Zahlung einer fremden steuerlichen Schuld ist. Diese Verpflichtung kann gleichermaßen denjenigen treffen, der sanktioniert werden könnte, aber gegen den tatsächlich keine Sanktion erfolgt, oder auch denjenigen, gegen den neben der steuerlichen Haftung eine unabhängige Sanktion erfolgt. De facto kann die steuerliche Haftung unter Umständen sich summieren mit einer Sanktion für denselben Tatbestand, welcher auch die steuerliche Haftung auslöst. Das heißt, die steuerliche Haftung ist immer eine persönliche Garantie des Steueranspruchs, unabhängig davon, ob der zugrundeliegende Tatbestand erlaubt oder unerlaubt ist. Da durch die steuerliche Haftung der Schutz der Staatseinnahmen vor Gefährdungen des Steueranspruchs verfolgt wird, denkt der Gesetzgeber vielleicht, daß es vernünftig ist, denjenigen zu verpflichten, welcher die Gefährdung des Steueranspruchs hervorgerufen oder an dieser mitgewirkt hat. Demzufolge verpflichtet der Gesetzgeber gewöhnlich denjenigen, für die steuerliche Schuld zu haften, welcher gegen das Recht gehandelt hat.

2. Im LGT geregelte Fälle der steuerlichen Haftung

Nach der Analyse des Begriffs der steuerlichen Haftung im spanischen Steuerrecht geht man nun dazu über, die einzelnen Fälle der zur Zahlung einer fremden steuerlichen Schuld Verpflichteten zu untersuchen, welche im LGT selbst geregelt sind, ohne allerdings auf die Fälle einzugehen, welche in den Einzelsteuergesetzen behandelt werden. Wie man sieht, entsteht der größte Teil der Fälle der steuerlichen Haftung als Folge der Verwirklichung eines unerlaubten Tatbestandes, welcher im allgemeinen aus der Teilnahme an der Begehung einer Ordnungswidrigkeit besteht oder in der Nichterfüllung einer Pflicht zur Verhütung der Gefährdung oder Verletzung des Steueranspruchs. Von allen nachfolgend dargestellten Fällen hat nur die infolge einer Betriebsübernahme entstandene steuerliche Haftung ihren Ursprung in der Verwirklichung eines erlaubten Tatbestandes.

2.1. Steuerliche Haftung der Teilnehmer oder Verursacher einer steuerlichen Ordnungswidrigkeit

Der erste im LGT geregelte Fall der steuerlichen Haftung ist in Art. 38.1 LGT enthalten. Gemäß dieser Vorschrift „haften alle diejenigen Personen solidarisch für steuerliche Verpflichtungen, welche ursächlich oder beteiligt bei der Verwirklichung einer steuerlichen Ordnungswidrigkeit waren“. Die Aussage des Art. 38.1 des LGT ist so ungenau, daß es schwer fällt, den objektiven und subjektiven Anwendungsbereich der Vorschrift mit Genauigkeit zu bestimmen. Meiner Auffassung zufolge fordert es Art. 38.1 LGT, allen Personen die Zahlung einer fremden Steuerschuld aufzuerlegen, welche, ohne passives Subjekt der jeweiligen Abgabe zu sein, einen als Ordnungswidrigkeit typisierten Tatbestand verwirklicht haben, welcher die Erhebung der Steuerschuld vom passiven Subjekt durch den Fiskus verhindert hat, oder welche materiell an der Begehung einer Ordnungswidrigkeit teilgenommen haben, ohne direkt die durch das Gesetz als Ordnungswidrigkeiten typisierten Handlungen oder Unterlassungen begangen zu haben, wenn die steuerliche Ordnungswidrigkeit aus der Nichterfüllung einer steuerlichen Pflicht bestanden hat. Außerdem ist im ersten Fall das Vorliegen von Vorsatz oder Schuld (Art. 77.1 LGT) und im zweiten das Vorliegen von Vorsatz notwendig, da die erwähnte Haftung nur als eine Verpflichtung zur Abgeltung des Vermögensschadens verstanden werden kann, welcher dem Fiskus zugefügt worden ist. Aber in keinem Fall meine ich, daß es Art. 33.1 LGT erlaubt, den steuerlich Haftenden zu verpflichten, die der steuerlichen Ordnungswidrigkeit entsprechende steuerliche Sanktion zu bezahlen, wenn der steuerlich Haftende formell nicht als Subjekt der Ordnungswidrigkeit qualifiziert werden kann, da er die vom Gesetz als Ordnungswidrigkeit typisierten Handlungen oder Unterlassungen nicht direkt verwirklicht hat. Dies würde nämlich eine Verpflichtung zur Zahlung einer fremden Sanktion darstellen, der für die Verletzung der Rechtsordnung sanktioniert werden könnte, was allerdings eine Verletzung des Prinzips der Haftung für eigene Tatbestandshandlung und Schuld darstellt.

2.2. Steuerliche Haftung von Konzerngesellschaften

Nach Art. 38.2 LGT „sind in den Fällen der *declaración consolidada* alle Konzerngesellschaften solidarisch haftbar für Ordnungswidrigkeiten in diesem Besteuerungssystem.“ So müssen auch die dominierten Gesellschaften (Tochtergesellschaften) in einem Konzern solidarisch für steuerliche Sanktionen der dominierenden Gesellschaft (Muttergesellschaft) für die Nichterfüllung von irgendwelchen Pflichten, welche die spezielle Regelung von Konzernen diesen auferlegt (geregelt in den Art. 78 bis 96 des Gesetzes 43/1995 vom 2. Dezember, Körperschaftsteuergesetz), haften. Auch haftet jede Konzerngesellschaft für steuerliche Sanktionen jeder dominierten Gesellschaft

(Tochtergesellschaft) infolge der Nichterfüllung deren steuerlichen Pflichten²¹. Dessenungeachtet stellt Art. 80 des aktuellen LIS fest, daß die Konzerngesellschaften solidarisch für die Zahlung der Steuerschuld haften, ausgenommen Sanktionen, obwohl Art. 38.2 LGT dies anordnet, so daß man letzteren als aufgehoben ansehen muß²². Daher haften nach dem Inkrafttreten des Gesetzes 43/1995 und aufgrund des Prinzips der Persönlichkeit der Sanktion weder die Tochtergesellschaften für die steuerlichen Sanktionen der Muttergesellschaft, welche in Vertretung der anderen Konzerngesellschaften die materiellen und formellen steuerlichen Verpflichtungen nicht erfüllt hat, welche sich aus dem Körperschaftsteuergesetz ergeben, noch haftet irgendeine dem Konzern zugehörige Gesellschaft, sei sie dominiert oder dominierend, für steuerliche Sanktionen irgendeiner Konzerngesellschaft desselben Konzerns für das Nichterfüllen einer steuerlichen Verpflichtung, welche sich aus den Regelungen bezüglich der individuellen Besteuerung ergeben.

2.3. Steuerliche Haftung der Geschäftsführer von juristischen Personen.

Gemäß Art. 40.1 LGT „sind subsidiär haftbar für einfache steuerliche Ordnungswidrigkeiten und sind haftbar für die Gesamtheit der Schuld in den Fällen einer von der juristischen Person begangenen schweren Ordnungswidrigkeit deren Geschäftsführer, welche nicht die erforderlichen Maßnahmen ergriffen haben, die sich in ihrer Obliegenheit befinden, um die steuerlichen Verpflichtungen der juristischen Person zu erfüllen, welche die Nichterfüllung durch diejenigen zulassen, welche weisungsgebunden sind oder welche Beschlüsse annehmen, die derartige Ordnungswidrigkeiten möglich machen. Ebenfalls subsidiär für anhängige steuerliche Verpflichtungen der juristischen Person haftbar sind auf jeden Fall Geschäftsführer von juristischen Personen, welche ihre Aktivitäten eingestellt haben. Daher nennt Art. 40.1 LGT zwei unterschiedliche Fälle der steuerlichen Haftung, welche beide an die Geschäftsführer von juristischen Personen gerichtet sind. In dem einen Fall löst die Nichterfüllung der eigenen Pflichten die Begehung einer steuerlichen Ordnungswidrigkeit durch die juristische Person, welche sie leiten, aus, in dem anderen Fall genügt es, daß die juristische Person ihre Aktivitäten eingestellt hat und noch steuerliche Verpflichtungen zu ihren Lasten anhängen.

a) Die Haftung der Geschäftsführer für Ordnungswidrigkeiten einer juristischen Person

Die steuerliche Haftung der Geschäftsführer aufgrund einer durch die juristische Person, welche sie leiten, begangene Ordnungswidrigkeit kann nur verstanden werden in Zusammenhang damit, daß Art. 77.3 LGT die Fähigkeit der juristischen Person anerkennt, die Rechtsordnung zu verletzen und eine Sanktion zu tragen²³. Auf diese Weise löst die Nichterfüllung der steuerlichen Verpflichtungen und Pflichten der juristischen Personen die Auferlegung einer Sanktion an die juristische Person selbst aus und nicht auf diejenigen, welche in ihrem Namen handeln. Jedoch, angesichts der Schwierigkeiten, welche die Verwaltung unter Umständen hat, die steuerlichen Schulden und die steuerlichen Sanktionen von einer quasi vermögenslosen juristischen Person einzuziehen, entsteht die steuerliche Haftung der Geschäftsführer von Gesellschaften, wenn eine direkte und unmittelbare Beziehung zwischen dem Verhalten des Geschäftsführers und der Verwirklichung der Ordnungswidrigkeit durch die juristische Person besteht. Definitiv sind nach dem Wortlaut des Art. 40.1 LGT diejenigen Geschäftsführer einer juristischen Person, die durch Handlung oder Unterlassen und in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer derselben vorsätzlich oder schuldhaft die Verpflichtungen oder Pflichten, welche die juristische Ordnung der juristischen Person auferlegt hat, nicht erfüllt haben – entweder direkt oder durch dritte, welche ihnen gegenüber weisungsgebunden sind, subsidiär steuerlich Haftende²⁴. Auf der anderen Seite, obwohl es der Wille des Gesetzgebers ohne Zweifel war, die steuerliche Haftung auf die den juristischen Personen auferlegten Sanktionen auszudehnen, erlaubt es die aktuelle Fassung des Art. 37.3 LGT (früher in der Fassung des Art. 40.1 LGT), an dieser Möglichkeit zu zweifeln²⁵.

b) Die Haftung der Geschäftsführer im Fall der Aufgabe der Aktivitäten durch die juristische Person

²¹ Die Abschnitte 1, 2 und 3 des Artikels 81 des LIS bestimmen, was eine Organschaft, eine domierende und eine dominierte Gesellschaft ist.

²² C. Palao Taboada, a.a.O. (Fußn. 10), S. 10

²³ Diese Möglichkeit, juristischen Personen Sanktionen aufzuerlegen, ist allgemein im Bereich des Verwaltungsstrafrechts auf Ebene der Gesetze (Art. 130.1 des Ley 30/1992) und der Rechtsprechung (Urteil des Verfassungsgerichts 246/1991 vom 19. Dezember) akzeptiert. B. Lozano, La extinción de las sanciones administrativas y tributarias, Madrid, 1990, S. 168 ff.

²⁴ F. Pérez Royo, Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Madrid, 1986, S. 297

²⁵ Die Steuerverwaltung (Instrucción del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria vom 2. November 1995; Entscheidungen des TEAC vom 12. Februar 1998 und 28. April 1998) und manche *Tribunales Superiores de Justicia* (Urteil des T.S.J de Extremadura vom 11. März 1998) sind dafür, die steuerliche Haftung des Geschäftsführers einer juristischen Person auszudehnen auf die Sanktionen auch nach der Änderung des Art. 37.3 LGT durch Ley 25/1995. Jedoch der Oberste Gerichtshof hat diese Möglichkeit in bezug auf Art. 38.1 LGT in seinem Urteil vom 30. Januar 1999 abgelehnt.

In Zusammenhang mit dem zweiten in Art. 40.1 LGT enthaltenen Fall der steuerlichen Haftung hat man in allgemeiner Weise verstanden, daß die Bezugnahme zur Einstellung der Aktivitäten der juristischen Person durch die genannte Vorschrift eine Situation beschreibt, in der sich die juristischen Personen befinden, in der sie, ohne formell aufgelöst und liquidiert zu sein, aufgehört haben, ihre Aktivitäten zu entfalten, d.h. daß sie faktisch verschwunden sind, aber nicht Objekt einer formellen Auflösung waren und sich weder in der Phase der Auflösung und Liquidation befinden²⁶. Einem ersten Teil der wissenschaftlichen Lehre folgend, will der zweite in Art. 40.1 LGT enthaltene Fall der steuerlichen Haftung die steuerliche Schuld garantieren und zwar in den Fällen der faktischen Einstellung der Aktivitäten einer juristischen Person, ohne formelle Auflösung derselben und unabhängig vom Grund und der Form der Einstellung²⁷. Dagegen ist für andere Autoren für das Entstehen der steuerlichen Haftung im Sinne von Art. 40.1 LGT das Vorliegen eines nachlässigen Verhaltens des Geschäftsführers notwendig, in dem Sinne, daß er die notwendigen Maßnahmen unterlassen hat, welche ihm aufgrund des Handelsrechts für das Erlöschen obliegen²⁸. Andererseits haften in Zusammenhang mit der objektiven Ausdehnung der steuerlichen Haftung die Geschäftsführer für steuerliche Schulden der Gesellschaft, welche schon zu einem Zeitpunkt entstanden waren im Moment der Nichterfüllung seiner Pflichten, und auch für diejenigen, welche zu einem späteren Zeitpunkt entstanden sind, unabhängig davon, ob diese zu diesem Zeitpunkt durch die Verwaltung festgesetzt waren oder nicht.

2.4. Steuerliche Haftung der Insolvenzverwalter und der Liquidatoren.

Gemäß Art. 40.2 LGT sind subsidiär haftbar die Insolvenzverwalter von einer im Konkurs befindlichen Gesellschaft und Liquidatoren von Gesellschaften, wenn durch Nachlässigkeit oder Unredlichkeit die notwendigen Maßnahmen zur Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen, welche vor diesen Situationen entstanden sind und dem jeweiligen passiven Subjekt zugerechnet werden können, unterlassen wurden. Es handelt sich um das Unterlassen von Maßnahmen durch Nachlässigkeit oder Unredlichkeit, welche dem Insolvenzverwalter oder dem Liquidator aufgrund ihrer Funktion obliegen, um die steuerlichen Verpflichtungen vollständig zu erfüllen, welche vor den genannten Situationen entstanden sind. Manchmal verteilen die Insolvenzverwalter oder Liquidatoren in nachlässiger oder unredlicher Art und Weise einen Restbetrag an die Gesellschafter, obwohl noch steuerliche Schulden der aufgelösten Gesellschaft existieren. In diesem Fall kann die Steuerverwaltung, bevor sie die Zahlung von den Insolvenzverwaltern oder Liquidatoren verlangt, wählen, ob sie die Erklärung der Nichtigkeit der Verteilung des Gesellschaftsvermögens und die Rückzahlung des von den Gesellschaftern bezogenen Anteils an der Liquidation verlangt oder direkt von den Gesellschaftern die Zahlung der ausstehenden steuerlichen Schulden der aufgelösten und liquidierten Gesellschaften verlangt, welche gem. Art. 89.4 LGT für diese bis in Höhe des Wertes ihres zugeteilten Liquidationsanteils haften.

2.5. Steuerliche Haftung aufgrund einer Betriebsübernahme.

Art. 72.1 LGT bestimmt: „Die sich aus der Ausübung von Betrieben und wirtschaftlichen Aktivitäten durch natürliche Personen, Gesellschaften und juristische Einheiten ergebenden Schulden und steuerlichen Haftungsverhältnisse sind zu erfüllen von denjenigen, welche aus irgendeinem Grund in der jeweiligen Inhaberschaft nachfolgen, unabhängig davon, was im *Código Civil* bezüglich des Nachlasses mit beschränkter Erbenhaftung geregelt ist“. Anschließend fügt der zweite Absatz desselben Artikels hinzu: „Derjenige, welcher beansprucht, diese Inhaberschaft zu erwerben und die Zustimmung des aktuellen Inhabers hat, hat das Recht, von der Verwaltung eine detaillierte Bestätigung der Schulden und steuerlichen Haftungen zu fordern, welche sich aus der Ausübung des Betriebs und der Aktivitäten, auf welche sich der vorherige Absatz bezieht, ergeben. Falls die Bescheinigung einen negativen Inhalt besitzt oder diese Bescheinigung nicht innerhalb von zwei Monaten ausgestellt wird, bleibt dieser gem. diesem Artikel frei von Haftung“. Es handelt sich hierbei um eine steuerliche Haftung, welche dem Erwerber eines wirtschaftlichen Betriebs, d.h. einer organisierten Gesamtheit von realen und persönlichen Mitteln, welche unmittelbar auf die Ausübung einer wirtschaftlichen Aktivität gerichtet sind, auferlegt wird. Der Erwerber haftet für diejenigen Steuerschulden des Veräußerers, die aufgrund der Ausübung einer dem übertragenen Betrieb entsprechenden Aktivität entstanden sind, außer in den Fällen, in denen er aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge die Schulden des Rechtsvorgängers tragen muß²⁹. Im Gegensatz dazu finden wir,

²⁶ F. Pérez Royo, a.a.O. (Fußn. 24), S. 298; J.J. Zornoza Pérez, El sistema de infracciones y sanciones tributarias, Madrid, 1992, S. 200; M^a.D. Arias Abellán, Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable, R.E.D.F. 47-48/1985, S. 428.

²⁷ F. Pérez Royo, a.a.O. (Fußn. 24), S. 298; J.J. Zornoza Pérez, a.a.O. (Fußn. 26), S. 200; J. Alvarez Martínez, Las responsabilidades tributarias del artículo 40 de la LGT. Examen de los diferentes supuestos y crítica de la normativa vigente, Impuestos, B. 1, 1996, S. 184.

²⁸ M.D. Arias Abellán, Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable, S. 428

²⁹ Gegen die Anwendung des Art. 72.1 LGT auf die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge: F. Pérez Royo, La sucesión en la deuda por el Impuesto de sociedades ante el artículo 72 de la Ley General Tributaria, C.T. 3/1972, S. 159; A. Rodríguez Bereijo, Artículo 72, in: Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Madrid, 1982, S. 640 ff.; R. Falcón y Tella, Las garantías del crédito tributario, in: Cuestiones Tributarias Prácticas, 2 Aufl, Madrid, 1990, S. 623; P. Chico de la Cámara, La responsabilidad solidaria del adquirente de una explotación económica, in: Sujetos pasivos y responsables

daß die Entstehung dieser steuerlichen Haftung nicht die Fortsetzung der betrieblichen Aktivitäten, welche zuvor durch den Rechtsvorgänger entfaltet wurden, durch den Erwerber erfordert³⁰.

2.6. Steuerliche Haftung in Zusammenhang mit beschlagnahmten Gütern.

In Übereinstimmung mit Absatz 5 von Art. 131 LGT „haften solidarisch für die Zahlung von anhängigen steuerlichen Schulden bis zur Höhe des Wertes der Güter oder Rechte, die beschlagnahmt wurden, folgende Personen: a) diejenigen, welche ursächlich sind für oder beteiligt am schuldhaften Verstecken von Gütern oder Rechten des zur Zahlung Verpflichteten, um sie dem Zugriff des Fiskus zu entziehen; b) diejenigen, die durch Schuld oder Nachlässigkeit nicht den Befehl zur Beschlagnahme erfüllen; c) diejenigen, welche unter Kenntnis der Beschlagnahme an der Entfernung von Gütern teilnehmen oder diese zulassen. Es handelt sich in den drei Fällen um steuerliche Haftungen, welche aufgrund der Verwirklichung eines unerlaubten Tatbestandes entstehen. Es handelt sich um Verhaltensweisen, welche die Interessen des Fiskus verletzen, indem sie die Einziehung der steuerlichen Schulden vom passiven Subjekt verhindern oder erschweren, und welche zu einem Zeitpunkt nach der Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten durch das passive Subjekt verwirklicht wurden. In den drei in Art. 131.5 LGT enthaltenen Fällen kommt die steuerliche Haftung als Folge der Nichterfüllung einer Pflicht zur Zusammenarbeit mit der Steuerverwaltung in der Phase der zwangsweisen Erhebung der Steuerschuld zum Vorschein. Im übrigen ist die in dieser Vorschrift vorgesehene steuerliche Haftung der Höhe nach begrenzt durch den Wert der Güter oder Rechte, welche beschlagnahmt wurden, wodurch der haftende Steuerpflichtige nicht verpflichtet ist, die gesamte anhängige steuerliche Schuld zu bezahlen, sondern daß seine Haftung höchstens bis zu dem Betrag reicht, welcher dem Wert der beschlagnahmten Güter des Hauptschuldners entspricht, falls dieser nicht irgendeine der in dieser Vorschrift beschriebenen Verhaltensweisen realisiert hat.

3. Die juristische Regelung des Verwaltungsaktes gegenüber dem steuerlich Haftenden

Art. 37 LGT regelt in übermäßig knapper Form die formellen Aspekte der steuerlichen Haftung, das heißt, die juristische Regelung des Verwaltungsaktes gegenüber dem Haftenden. Zwei Gedanken ergeben sich klar aus der gesetzlichen Regelung. Der erste ist, daß die steuerliche Verwaltung die Zahlung der steuerlichen Schuld nicht von den Haftenden verlangen kann, solange sie nicht einen Verwaltungsakt erläßt, in welchem sie vor der Anhörung der Betroffenen, ihm Grund und Umfang der Haftung bekanntgibt³¹. Der Haftende ist solange nicht verpflichtet, die steuerliche Schuld zu bezahlen, als ihn die steuerliche Verwaltung nicht von seiner Eigenschaft als steuerlicher Haftender in Kenntnis gesetzt hat, den Grund für die Haftung gerechtfertigt hat und ihm die Größe der fremden steuerlichen Schuld bekannt gegeben hat. Der zweite Gedanke ist, daß Art. 37 klar bestimmt, daß diejenigen steuerlichen Haftenden, deren Haftung subsidiär ist, nicht verpflichtet sind, die fremde steuerliche Schuld zu bezahlen, solange die passiven Subjekte und die möglichen solidarischen Haftenden nicht für zahlungsunfähig erklärt wurden (Art. 37.5 LGT). Logischerweise kann es von den steuerlich Haftenden, welche das Gesetz als solidarisch Haftende erklärt, die Zahlung der steuerlichen Schuld unabhängig von der Zahlungsfähigkeit des passiven Subjektes fordern.

Jedoch differenziert das LGT nicht gebührend zwischen dem Akt des Haftungsbescheides und dem Akt der Zahlungsaufforderung, was in der Praxis dazu führt, daß die steuerliche Haftung erklärt wird und die Zahlungsaufforderung zur selben Zeit erfolgt. Auf diese Weise wird die steuerliche Haftung verwaltungsmäßig niemals vor dem Vorliegen der notwendigen juristischen Voraussetzungen für das Verlangen der Zahlung vom steuerlichen Haftenden erklärt, was im Fall der subsidiären Haftung ab dem Moment der Fall ist, in dem die passiven Subjekte und die möglichen solidarischen Haftenden für zahlungsunfähig erklärt wurden. Dies bedeutet, daß von der Erfüllung des Tatbestandes der steuerlichen Haftung einige Jahre vergehen können, bis diese erklärt wird und vom steuerlich Haftenden verlangt wird, die fremde Steuerschuld freiwillig zu bezahlen. Meiner Meinung nach kann man jedoch Art. 37 LGT so verstehen, daß die Erklärung der steuerlichen Haftung und der Akt der Zahlungsaufforderung juristisch

tributarios, Madrid, 1997, S. 662 ff.; *L. Ruibal Pereira*, La sucesión en Derecho tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa, Valladolid, 1997, S. 273 ff.

³⁰ *R. Calvo Ortega*, a.a.O. (Fußn. 17), S. 146; *J.A. Sánchez Galiana*, Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios, Impuestos, 1985, B. 2, S. 388 ff.; *C. Lozano Serrano*, Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias anteriores a la transmisión, Pamplona, 1998, S. 45 f.

³¹ Gemäß Art. 37.4 LGT benötigt die Verwaltung in jedem Fall einen Verwaltungsakt, um die Zahlung der steuerlichen Schuld von dem Haftenden zu fordern, in welchem diesem rechtliches Gehör gewährt wird, die Haftung erklärt und deren Reichweite bestimmt wird. Dieser Verwaltungsakt wird diesem bekanntgegeben, unter Angabe der wesentlichen Elemente des Steuerfestsetzungsbescheides und in der vorgeschriebenen Form. Von diesem Zeitpunkt an sind dem Haftenden alle Rechte des Hauptschuldners übertragen. Wenn der Zeitraum der freiwilligen Zahlung überschritten ist, welcher dem Haftenden zur Zahlung zusteht, und die Zahlung nicht bewirkt wurde, dehnt sich die Haftung automatisch auf die Zuschläge aus, die sich aus Art. 127 LGT ergeben, und die Schuld wird auf dem Weg der Vollstreckung verlangt.

unabhängige Verwaltungsakte sind und unterschiedlichen juristischen Regelungen unterliegen³². Gemäß Art. 37.4 LGT ist der Haftungsbescheid eine Voraussetzung, um die Bezahlung der steuerlichen Schuld von den Haftenden zu verlangen. Außerdem sagt man zu keinem Moment, daß der dem steuerlich Haftenden zugestandene Zeitraum der freiwilligen Zahlung in dem Moment beginnt, in dem er den Haftungsbescheid zur Kenntnis nimmt. Diese Schlußfolgerung findet sich außerdem gestützt durch Art. 12.3 RGR, welcher erlaubt, daß die solidarische Haftung zu einem Zeitpunkt vor dem Ablauf des dem passiven Subjekt gewährten freiwilligen Zeitraums der Zahlung erklärt werden kann, aber es ist notwendig, auf den Ablauf dieser Frist zu warten, um die Zahlungsaufforderung an den steuerlich Haftenden zu richten³³.

Auf der anderen Seite kann die scheinbare Instrumentalisierung der steuerlichen Haftung im Dienste der bestrafenden Ziele, die Anwendung von formalen Garantien nahelegen, deren Beachtung Art. 24.2 der spanischen Verfassung bei der Auferlegung von Strafen und auch – wie der Verfassungsgerichtshof anerkannt hat – von Verwaltungssanktionen (einschließlich der steuerlichen) vorsieht³⁴. In diesem Sinne, wenn die steuerliche Haftung eine Sanktion für Ordnungswidrigkeiten wäre, müßte sie unter Anwendung einer anderen Vorgehensweise und getrennt von einem eingeleiteten Verfahren zur Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Subjektes der Ordnungswidrigkeit auferlegt werden. Außerdem müßte die Ausführung der steuerlichen Haftung als steuerliche Sanktion automatisch durch form- und fristgerechte Einreichung von Rechtsmitteln oder verwaltungsmaßiger Beschwerde ausgesetzt werden, bis der ursprüngliche Verwaltungsakt bestandskräftig wurde, ohne die Notwendigkeit, eine Sicherheit zu leisten. Jedoch ist meiner Meinung nach die steuerliche Haftung kein angemessenes Mittel, um legitim die Verletzung der Rechtsordnung zu sanktionieren. Die steuerliche Haftung erlaubt nur, die Zahlung einer Steuerschuld sicherzustellen, indem sie die Verpflichtung zur Zahlung auf einen Dritten ausdehnt, der unter Umständen die Rechtsordnung verletzt hat. Daher denke ich nicht, daß die auf die sanktionierenden Verfahren anwendbaren formellen Garantien auch auf das Verfahren zur Erklärung der steuerlichen Haftung ausgedehnt werden müssen.

3.1 Der Haftungsbescheid

Der Haftungsbescheid ist ein Verwaltungsakt von deklaratorischer Natur, in welchem die steuerliche Verwaltung äußert, daß in diesem speziellen Fall ein bestimmtes Subjekt nach dem Willen des Gesetzgebers zur Zahlung einer fremden Steuerschuld verpflichtet ist, wenn die Verwaltung diese fordert. Durch den Haftungsbescheid erlegt die Verwaltung einer Person die Zahlung einer fremden Steuerschuld in begründender Weise auf, wobei sie genauestens die Hauptschuld, auf die sie sich bezieht, durch Wiedergabe des Steuerbescheids konkretisiert. Der genannte Akt muß dem steuerlich Haftenden gem. Art. 12 und 14 RGR unter Angabe der essentiellen Elemente des Steuerbescheids und des vollstreckten Rechtsanspruchs (also der fremden Steuerschuld) bekanntgemacht werden; der vollständige Text des Haftungsbescheids und die Reichweite der Haftung; die Rechtsmittel, welche von den Haftenden sowohl gegen die durchgeführte Steuerbescheid als auch gegen die Ausdehnung und die Grundlage ihrer Haftung ausgeübt werden können, mit Angabe von Fristen und Abteilung, wo die Rechtsmittel eingelegt werden müssen; Ort, Frist und Form in welcher die Schuld beglichen werden muß. Jedoch hat die Verwaltung meiner Ansicht nach die Möglichkeit, den Haftungsbescheid vor die Zahlungsaufforderung zu erlassen; in diesem Fall ist es nicht notwendig, daß den steuerlich Haftenden der Ort, die Frist und die Form, in welcher die Zahlung getätigt werden muß, mitgeteilt wird.

Angenommen, daß die steuerliche Verwaltung den Haftungsbescheid der Zahlungsaufforderung vorziehen kann, muß man akzeptieren, daß die Verwaltung die steuerliche Haftung sowohl solidarisch als auch subsidiär von dem Moment an erklären kann, in dem der gesetzliche Tatbestand erfüllt ist, welcher zur Zahlung einer fremden Steuerschuld verpflichtet³⁵. An zweiter Stelle, obwohl dies weder im LGT noch im RGR ausdrücklich zum Ausdruck gebracht wird,

³² Diese Meinung wird geteilt von *V.E. Combarros Villanueva*, La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación, R.E.D.F. 23/1979, S. 386. Dagegen zeigt sich die wissenschaftliche Lehre mehrheitlich gegen die Möglichkeit der Erklärung der subsidiären Haftung vor der Erklärung der Zulässigkeit des Hauptschuldners und des solidarisch Haftenden eingestellt. Dieser Ansicht ist u.a. *M. Cortés Domínguez*, a.a.O. (Fußn. 5), S. 396; *J. Herrero Madariaga*, a.a.O. (Fußn. 6), S. 209; *J.A. Sánchez Galiana*, a.a.O. (Fußn. 6), S. 639; *E. Simón Acosta*, a.a.O. (Fußn. 5), S. 225; *C. Palao Taboada*, a.a.O. (Fußn. 10), S. 16; *F. Pérez Royo*, a.a.O. (Fußn. 4), S. 149; *J. Martín Queralto/C. Lozano Serrano/G. Casado Ollero/J.M. Tejerizo López*, a.a.O. (Fußn. 2), S. 372; *J.J. Ferreiro Lapatza*, a.a.O. (Fußn. 4), S. 392.

³³ *C. Palao Taboada*, a.a.O. (Fußn. 10), S. 16; *F. Pérez Royo/A. Aguallo Aviles*, Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria, Pamplona, 1996, S. 104.

³⁴ Die *Audiencia Nacional* hat sich kürzlich entgegen der Auffassung des Tribunal Supremo in dessen Urteil vom 23. September 1993 für die Anwendung der Garantien des Steuerordnungswidrigkeitsverfahrens auch bei dem Verfahren zur Erklärung der steuerlichen Haftung ausgesprochen. (Urteil der *Audiencia Nacional* vom 21. September 1999).

³⁵ Das Vorziehen des Erlasses des Bescheids über die steuerliche subsidiäre Haftung vor den Erlass der Zahlungsaufforderung an den Haftenden erlaubt Sicherheitsleistungen, die gem. Art. 37.5 LGT von dem subsidiär Haftenden eingefordert werden können, nachdem die steuerliche Haftung erklärt wurde. Aber dies ermöglicht außerdem

ist es notwendig, daß die fremde Steuerschuld durch die Verwaltung festgesetzt wurde, ohne daß sie die steuerliche Haftung ab dem Moment der durch das passive Subjekt selbst bewirkten Festsetzung, welche nicht durch einen entsprechenden Zahlungseingang begleitet wird, erklären kann. Diese Selbstfestsetzung muß einem außergerichtlichen Bekenntnis des passiven Subjektes angeglichen sein, das – so wie es in Art. 1.232 Código Civil bis zu dessen Aufhebung durch das Gesetz 1/2000 geregelt wurde - nur als Beweis gegen den Urheber desselben dient. An dritter Stelle, um die steuerliche Haftung zu erklären, ist es notwendig, daß die Verpflichtung des Hauptschuldners nicht erloschen ist und auch das Recht der Verwaltung, die Hauptschuld festzusetzen und die Zahlung der festgesetzten Steuerschuld vom passiven Subjekt zu verlangen, nicht in Übereinstimmung mit Art. 64, 65 und 66 LGT verjährt ist. Zuletzt ist es notwendig, daß das Recht der Verwaltung, die steuerliche Haftung zu erklären, nicht verjährt ist. Obwohl das LGT und der RGR nicht ausdrücklich die Verjährung des Rechts zur Erklärung der steuerlichen Haftung regeln, erlaubt uns Art. 40 Ley General Presupuestaria (LGP) den Schluß, daß dieses in vier Jahren von dem Moment an verjährt, in dem sie erklärt werden könnte, unterbrochen durch irgendeinen der in Art. 66 LGT genannten Gründe.

3.2 Die Zahlungsaufforderung an den steuerlich Haftenden

Durch den Akt der Zahlungsaufforderung befiehlt die Steuerverwaltung demjenigen, die Steuerschuld zu bezahlen, welcher zuvor zum steuerlich Haftenden erklärt wurde, wobei sie ihm den Ort, die Frist und die Form der Zahlung anzeigt. Der Akt der Zahlungsaufforderung stellt die Ausübung des Anspruchs auf die Einziehung durch die steuerliche Verwaltung gegenüber dem Haftenden dar; es handelt sich nicht um einen deklaratorischen Akt, sondern um einen ausübenden Akt. Da der Akt begrifflich und juristisch unabhängig gegenüber dem Haftungsbescheid ist, hängt die Zahlungsaufforderung von einigen im Vergleich zu diesem verschiedenen juristischen Voraussetzungen ab. Also kann die Verwaltung die Zahlung der steuerlichen Schuld vom solidarischen Haftenden nicht verlangen, bis die Zahlung durch das passive Subjekt ausbleibt, wenn einmal der Zeitraum der freiwilligen Zahlung verstrichen ist, welcher dem Akt der steuerlichen Festsetzung folgt oder wenn der zum Selbstabrechnen oder Einzahlen zugestandene Zeitraum verstrichen ist (Art. 12.1 RGR). Um die Zahlung hingegen vom subsidiär Haftenden zu verlangen, ist es notwendig, daß die passiven Subjekte und die möglichen solidarischen Haftenden, welche verpflichtet sind, für die gleiche Steuerschuld zu haften, durch die Steuerverwaltung für zahlungsunfähig erklärt wurden, weil sie das Vorhandensein von beschlagnahmbaren oder verwertbaren Gütern oder Rechten nicht kennt (Art. 37.5 LGT und Art. 14.1 RGR). Logischerweise ist es notwendig, daß die steuerliche Schuld weiterhin vom passiven Subjekt verlangt werden kann und, auf der anderen Seite, daß das Recht, die Zahlung vom steuerlichen Haftenden zu verlangen, nicht verjährt ist, was meiner Meinung nach gemäß der Regelung des Art. 40.1 b) LGP nach dem Verstreichen von vier Jahren seit der Kenntnisnahme der steuerlichen Haftung erfolgt, falls keine Unterbrechung durch einen der in Art. 66 LGT genannten Gründe eintritt.

Nachdem der Akt der Zahlungsaufforderung an den steuerlich Haftenden zur Kenntnis genommen wurde, beginnt eine Periode der freiwilligen Zahlung, deren Dauer durch Art. 20 RGR bestimmt wird. Ist der dem steuerlich Haftenden zugestandene Zeitraum der freiwilligen Zahlung einmal verstrichen und hat er die Zahlung der fremden Steuerschuld nicht bewirkt, entsteht automatisch der in Art. 127 LGT geregelte Mahnzuschlag und die Schuld wird von ihm auf dem Wege einer Mahnung verlangt. Ab diesem Zeitraum sind die juristischen Regelungen des Verwaltungsaktes gegenüber dem steuerlich Haftenden und gegenüber dem passiven Subjekt dieselben: Kapitel V des Titel III des LGT und Buch III des RGR. Die rechtliche Einordnung des steuerlich Haftenden als einen zur Zahlung der Steuerschuld Verpflichteten erlaubt es das Entstehen von Verzugszinsen für die Verspätung bei der Erfüllung der Verpflichtung der Zahlung der fremden Steuerschuld gem. Art. 62.2 LGT zu rechtfertigen und gibt gleichermaßen die Möglichkeit, Sanktionen für die Nichterfüllung derselben aufzuerlegen, obwohl der steuerlich Haftende nicht in der Liste der möglichen Subjekte einer Ordnungswidrigkeit in Art. 77.3 LGT erscheint. Nach dem Zugang der Zahlungsaufforderung beginnt eine Frist von 15 Tagen, um diesen Verwaltungsakt anzufechten, ohne daß eine Überprüfung desselben die Änderung des Inhaltes des Haftungsbescheid oder des Steuerbescheids erlauben würde. Die einzigen Gründe, welche eine Anfechtung der Zahlungsaufforderung erlauben, sind das Nichtvorhandensein einer Steuerschuld, das Fehlen eines Haftungsbescheids, das Vorliegen von Mängeln bei der Einschätzung der Zahlungsunfähigkeit der passiven Subjekte oder solidarischen Haftenden oder das Fehlen einer Übereinstimmung zwischen dem Haftungsbescheid und der Zahlungsaufforderung.

Es ist möglich, daß verschiedene steuerlich Haftende zur Zahlung derselben steuerlichen Schuld verpflichtet sind. Die Mehrzahl von steuerlich Haftenden kann eine Folge der gemeinsamen Verwirklichung eines Tatbestandes der steuerlichen Haftung zur selben Zeit durch verschiedene Personen sein. Es ist klar, daß in diesem Fall entweder alle solidarisch oder alle subsidiär haften. In Zusammenhang mit diesem Fall ordnet Art. 37.6 des LGT an, daß die steuerliche Schuld insgesamt von irgendeinem von diesen verlangt werden kann, d.h. alle sind solidarisch verpflichtet, die fremde Steuerschuld zu bezahlen. Aber es kann geschehen, daß verschiedene Personen verpflichtet waren, dieselbe steuerliche Schuld als steuerlich Haftende zu bezahlen, obwohl sie unterschiedliche Tatbestände verwirklicht haben. In

dem subsidiären Haftenden, in das Vollstreckungsverfahren gegen das passive Subjekt einzugreifen und bei der Identifizierung der vollstreckbaren Güter des passiven Subjektes mit der Steuerverwaltung zusammenzuarbeiten.

diesem Fall kann es geschehen, daß einige solidarisch und andere subsidiäre Haftende sind. Die Regel, welcher die Verwaltung in diesem letzteren Fall folgen muß, ergibt sich aus Art. 37.5 LGT: der Erlaß des Verwaltungsaktes gegenüber einem subsidiären Haftenden verlangt die vorherige Erklärung des Versagens des Hauptschuldners und *der übrigen solidarischen Haftenden*. Somit besteht zwischen den solidarischen Haftenden und den subsidiären Haftenden für dieselbe Steuerschuld niemals eine echte Solidarität. Während die Verwaltung ihren Anspruch gegenüber den solidarischen Haftenden geltend machen kann, kann sie nicht gleichzeitig die Zahlung von den subsidiären Haftenden verlangen.

4. Schlußfolgerung

Es liegt auf der Hand, daß diejenigen, welche irgendeinen Haftungstatbestand verwirklichen, welcher die Entstehung der steuerlichen Haftung auslöst, nicht zur Zahlung einer eigenen Steuerschuld verpflichtet werden können. Weder die Verursachung oder Beteiligung an einer steuerlichen Ordnungswidrigkeit noch beispielsweise die Betriebsnachfolge, stellen ein Zeichen eigener wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit dar, noch besitzen sie einen Bezug zur Leistungsfähigkeit eines anderen. Die Verpflichtung zur Zahlung einer (eigenen) Steuerschuld aufgrund der Verwirklichung eines der genannten Tatbestände, welche die steuerliche Haftung auslösen, würde eine ungerechte und irrationale Maßnahme darstellen, welche in Konflikt mit den materiellen Prinzipien der steuerlichen Gerechtigkeit im Sinne des Art. 31.1 der spanischen Verfassung steht. Es ist nicht zu leugnen, daß der steuerlich Haftende zur Zahlung einer Steuerschuld verpflichtet sein kann, selbst dann, wenn er über keine wirtschaftlichen Mittel verfügt, diese zu begleichen oder wenn er einen Teil seines disponiblen Einkommen opfern muß. Jedoch obliegt es dem steuerlich Haftenden nicht, eine eigene Schuld zu bezahlen, sondern eine *fremde* Schuld steuerlicher Natur. Der steuerlich Haftende ist sogar ohne wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verpflichtet, zur Erhaltung der öffentlichen Ausgaben beizutragen, mit der Besonderheit, daß er zur Zahlung nur in dem Maße verpflichtet ist, als die Steuerschuld nicht durch das passive Subjekt beglichen wurde und daß, falls er es selbst war, der die Zahlung getätigt hat, er immer das Recht hat, vom passiven Subjekt die Rückzahlung des geleisteten Betrags zu fordern. Aber die steuerliche Haftung ist jedenfalls eine per Gesetz erzwungene Verpflichtung des öffentlichen Rechts, eine öffentliche Last, da ja keine Garantie besteht, daß der steuerlich Haftende, der die Steuerschuld beglichen hat, vom passiven Subjekt den geleisteten Betrag zurückbekommt, und auch die Verwaltung ist in diesem Fall nicht zur Rückgewährung der Einnahme verpflichtet. Dann muß eine materielle Grundlage bestehen, welche den Eingriff in die besonderen Interessen des steuerlich Haftenden rechtfertigt.

Die steuerliche Haftung kann nicht einfach mit dem Schutz des Interesses des Fiskus an der Erhebung von wirtschaftlichen Mitteln entsprechend den öffentlichen Ausgaben gerechtfertigt werden. Die steuerliche Haftung gewährt selbstverständlich dem Erhebungsinteresse des Fiskus größten Schutz, da sie ja dem Fiskus eine persönliche Garantie des steuerlichen Anspruchs bietet; jedoch kann in einem sozialen und demokratischen Rechtsstaat die Erhebung von Einnahmen nicht als verfassungsmäßig geschütztes Ziel betrachtet werden. Eher schützt die spanische Verfassung die Umverteilung des Reichtums mittels einer gerechten Verteilung der öffentlichen Last und der öffentlichen Ausgaben. Und auch ungesetzliches und schuldhaftes Verhalten, welches juristisch vorwerfbar ist, rechtfertigt die Auferlegung einer Verpflichtung zur Zahlung einer fremden Steuerschuld nicht. Die steuerliche Haftung kann nicht als Sanktion auferlegt werden, weil die Auferlegung einer Verpflichtung zur Zahlung einer fremden Steuerschuld kein angemessenes Instrument zur Erreichung des präventiven-straftenden Ziels ist, welches die Entziehung eines Gutes oder die Begrenzung eines Rechts rechtfertigt, worin die gesamte Sanktion besteht. Und falls es adäquat wäre, dieses Ziel zu verfolgen, wäre die Auferlegung der Steuerhaftung als Sanktion keine Maßnahme, welche die Prinzipien berücksichtigt, welche für das Ordnungswidrigkeitenrecht gelten, insbesondere das Prinzip der Verhältnismäßigkeit, da ja die Gesamtheit der Sanktion nicht in Beziehung zur Schwere der Ungesetzlichkeit oder zum Grad des Verschuldens des Subjektes der Ordnungswidrigkeit steht.

Die Verpflichtung zur Zahlung einer fremden Steuerschuld kann nur gerechtfertigt werden, wenn der steuerlich Haftende den Anspruch des Fiskus schuldhaft verletzt. Das heißt, die Verpflichtung zur Zahlung einer fremden Steuerschuld ist nur gerechtfertigt durch die Rechtskonstruktion der zivilrechtlichen außervertraglichen Haftung, welche durch die Verletzung eines Anspruchsrechts durch ein zum steuerlichen Rechtsverhältnis fremdes Subjekt begründet wird. Dies folgt in den Fällen, in denen eine Verletzung des Steueranspruchs durch einen Dritten vorstellbar ist, in denjenigen Fällen, in denen das passive Subjekt durch einen Vertreter handelt und dieser zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten beauftragt ist; in den anderen Fällen, in denen ein Dritter an der Begehung der durch das passive Subjekt begangenen steuerlichen Ordnungswidrigkeit teilnimmt; und schließlich in den Fällen, in denen das Gesetz einem Dritten es auferlegt, eine Gefährdung des Steueranspruchs durch das passive Subjekt zu vermeiden. Dann muß die steuerliche Haftung meiner Meinung nach aus der Steuerrechtsordnung gestrichen und an ihrer Stelle die Verpflichtung geregelt werden, den Fiskus für einen Vermögensschaden zu entschädigen. Daneben kann es zweckmäßig sein, den Kreis der ungesetzlichen Handlungen zu erweitern, welche mit Sanktionen belegt werden, um individuell nicht nur die materielle Täterschaft bei einer unerlaubten Handlung zu sanktionieren, sondern auch die Teilnahme an einer solchen. Die zukünftige Reform des LGT, welche sich zur Zeit in der Diskussion befindet, würde

eine gute Gelegenheit bieten, eine rechtliche Konstruktion zu beseitigen, welche nach dem Inkrafttreten der spanischen Verfassung jeder materiellen Rechtfertigung entbehrt.